

Ministerul Finanțelor Publice**Agenția Națională de Administrare Fiscală****Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași**

Iași, str. Anastasie Panu nr.26

Cod poștal 700025

Tel: +0232/213332

Fax: +0232/219899

e-mail: registratura.generală.is@anaf.ro

DECIZIA NR. 5277/30.03.2017

privind soluționarea contestației formulate de

domnul Z, din jud. Bacău

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău,

Inspekția Fiscală, sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, prin Adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr., cu privire la contestația formulată de **domnul Z**, domiciliat în municipiul Onești, str., jud. Bacău, cod numeric personal

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-....., emisă în baza Raportului de inspekție fiscală parțială nr. BCG-AIF....., de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspekția Fiscală, urmare inspekției fiscale efectuate la **CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL (C.M.I.) CIUCU DANIEL CONSTANTIN**.

Suma contestată, este în valoare totală de **9.774 lei** și reprezintă:

- S lei - impozit pe venit;
- S lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentului în data de **06.12.2016**, prin ridicare sub semnătură de primire, potrivit adresei nr., iar contestația a fost transmisă prin poștă, în data de **28.12.2016**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspekția Fiscală, sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, constatând că sunt îndeplinite

dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Domnul Z, prin contestația nr., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspekția Fiscală, sub nr.din 29.12.2016, precizează că este formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-AIF, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspekția Fiscală, în baza Raportului de inspekție fiscală nr. BCG-AIF respectiv a bazelor de impunere și a impozitelor și taxelor stabilite suplimentar, astfel:

- pentru anul 2012, venit stabilit suplimentar: S lei;
impozit pe venit stabilit suplimentar: S lei;
- pentru anul 2013, venit stabilit suplimentar: S lei;
impozit pe venit stabilit suplimentar: S lei;
- pentru anul 2014, venit stabilit suplimentar: S lei;
impozit pe venit stabilit suplimentar: S lei;
- pentru anul 2015, venit stabilit suplimentar: S lei;
impozit pe venit stabilit suplimentar: S lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru
perioada 2012 - 2015
baza impozabilă stabilită suplimentar: S lei;
contribuția stabilită suplimentar: S lei.

Contestatorul motivează că activitatea din care **C.M.I. Z**, obține venituri, este prestarea de 3,5 ore/zi de servicii stomatologice, altele decât lucrări de protetică, ceea ce înseamnă că și veniturile sunt considerabil mai mici.

Precizează că deși a explicat acest aspect, echipei de control în timpul inspekției fiscale, el a fost ignorat în totalitate atunci când a fost analizată activitatea cabinetului, inspekții concluzionând că veniturile sunt prea mici, dar fără a lua în considerare tot contextul.

Estimările organelor de inspekție fiscală, au plecat de la premiza eronată că în orașul Onești, oraș cu o populație în continuă scădere, ca și nivelul de trai de altfel, **Z**, obține în mod regulat venituri, în tot timpul programului de lucru.

Motivează faptul că dacă ar fi analizat mai în detaliu programările pacienților pe care le-au luat ca reper de bază, precum și

registrul de urgențe stomatologice, ar fi constatat că cele 3,5 ore nu sunt acoperite integral în fiecare zi.

Tot din analiza programărilor, ar fi constatat că numele unor pacienți apar de mai multe ori într-un interval mai mare, ceea ce explică de ce numărul de chitanțe este diferit de numărul de programări.

Precizează faptul că deși în timpul inspecției fiscale, le-a precizat de mai multe ori că nu încasează contravaloarea serviciilor la fiecare ședință, ci numai la final, nici măcar nu au solicitat datele unor pacienți să verifice dacă spun adevărul.

Subliniază că deși în raportul de inspecție fiscală, s-a făcut precizarea că s-a folosit controlul exhaustiv, în realitate, echipa de control nu a avut în vedere decât agenda de programări, chitanțierele și facturile de mânuși chirurgicale.

Motivează că nu a fost întrebat cu privire la celelalte materiale utilizate în mod obișnuit în prestarea de servicii stomatologice, cu un preț unitar mult mai mare, deci cu o pondere mai mare în costul serviciului prestat, materiale al căror consum, dacă ar fi fost coroborat cu celelalte elemente, ar fi probat că veniturile înregistrate sunt cele reale.

Menționează că această estimare a veniturilor, pornind de la achizițiile de mânuși chirurgicale, materiale secundare în cabinetele stomatologice, pe lângă faptul că nu sunt elemente obiective pentru determinarea unor venituri, contravine chiar prevederilor legislației fiscale privind metodele de estimare.

Precizează că art. 106 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, invocat de organele de inspecție fiscală, folosește sintagma „*estimare rezonabilă*”, concomitent cu expresia „... *folosind orice mijloc de probă*”.

Subliniază faptul că organele de inspecție fiscală au ignorat explicațiile furnizate în timpul inspecției fiscale și prin punctual de vedere, cu privire la motivul neconcordanțelor dintre numărul de programări și numărul de chitanțe, nu au procedat la verificarea explicațiilor, încălcând prevederile art. 113 alin. (2) lit. d), e) și f) din Codul de procedură fiscală, care cuprind următoarele obligații ale organului de control:

„(2) în scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile.”

Consideră că estimarea unor venituri pretins realizate și neînregistrate, doar plecând de la achizițiile de mănuși este cel puțin incorectă, deoarece așa cum a explicat și în timpul controlului, numărul de mănuși achiziționate, a fost determinat și de reducerile de preț pentru cantități mai mari achiziționate, nu de un necesar în creștere.

Motivează faptul că echipa de inspecție fiscală, ar fi putut să verifice stocul existent la data controlului, nu să presupună în mod eronat, că toate mănușile cumpărate, au fost utilizate.

Referitor la interpretarea personală de către inspectori a unor mențiuni din punctul său de vedere, crede că este inexplicabilă, mai ales că aceste aspecte au fost detaliate și în timpul inspecției fiscale.

Precizează că numărul de mănuși menționat în punctul de vedere, ca fiind necesar desfășurării actului medical, respectiv două perechi/zi, era clar că se referă la două perechi/zi pentru fiecare pacient, iar serviciile de igienizare și deratizare, au fost prestate de către o altă firmă doar trei luni în toată perioada verificată și nu în toată perioada, așa cum în mod eronat, lasă să se înțeleagă echipa de control.

Concluzionează că echipa de control, plecând de la o premisă eronată că **Z**, are pacienți non-stop în timpul celor 3,5 ore/zi, a făcut o estimare nerealistă, coroborând niște materiale secundare cu niște programări pe care nu le-a verificat prin solicitarea de informații de la terți, a stabilit niște venituri suplimentare, care în realitate nu au fost obținute și nici nu puteau fi obținute în contextul condițiilor sociale și economice din Onești.

În drept, contestatorul invocă prevederile art. 7 alin. (3), art. 12 alin. (1), alin. (3) și alin. (4), art. 14 alin. (2), art. 55 alin. (2) lit. a) – e) și alin. (3), precum și art. 73 din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere motivele prezentate, solicită desființarea în întregime a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. emisă pentru baza de impunere în sumă de S lei, a impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de S lei și a contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală, în baza Avizului de inspecție fiscală nr., au efectuat inspecția fiscală la **CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL (C.M.I.) – Z**, pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, referitor la impozitul pe venit din activități independente și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, iar în urma inspecției fiscale au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. BCG-AIF

....., în baza căruia au emis pe numele **domnului Z** Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., prin care au stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă totală de **S lei**, calculat la o bază impozabilă în sumă de **S lei**, pentru anii 2012, 2013, 2014 și 2015, precum și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, calculate la aceeași bază impozabilă și aceiași ani.

Activitatea desfășurată – Cabinet medical individual, activități de asistență stomatologică.

În Raportul de inspecție fiscală nr. din 28.11.2016, la Cap. IV – Constatări privind impozitul pe venit, organele de inspecție fiscală, consemnează următoarele:

Obiectivele avute în vedere:

- verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare și, respectiv, a obligațiilor fiscale aferente de către contribuabil/plătitor;

- verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;

- analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

- verificarea existenței contractelor și modul de derulare, în vederea determinării operațiunilor impozabile realizate de contribuabil/plătitor, care sunt relevante pentru stabilirea bazei de impozitare;

- verificarea înregistrării elementelor de natura veniturilor sau asimilate acestora, aferente activității desfășurate;

- verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile, ori unde se află bunurile impozabile;

- verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfășurării activității economice, precum și tratamentul fiscal al operațiunilor/tranzacțiilor care au generat astfel de cheltuieli;

- verificarea corectitudinii tratamentului fiscal aplicat operațiunilor/tranzacțiilor pentru sumele utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele, sau contribuțiile datorate;

- verificarea criteriilor pentru încadrarea activității desfășurate de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri drept activitate independentă;

- verificarea respectării normelor specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar – contabile, a regimului intern de numerotare a formularelor financiar – contabile, cu menționarea existenței seriei și plajei de numere aprobate de conducerea

contribuabilului/plătitorului și a datei începerii utilizării acestora, precum și evidența documentelor cu regim special, dacă este cazul;

- verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale și contabile;

- verificarea evoluției patrimoniului afacerii și a modului de evidențiere în cheltuieli și respectiv, în venituri, a oricăror intrări sau ieșiri de bunuri;

- verificarea veniturilor, din surse corespunzătoare categoriilor de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit Codului Fiscal.

Referitor la determinarea bazei de impozitare a impozitului pe venit, organele de inspecție fiscală precizează faptul că având în vedere că în perioada verificată venitul net este considerabil mai mic decât venitul brut și sunt materiale achiziționate în cantități mari, în vederea clarificării situației de fapt fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală au solicitat o notă explicativă acestuia, în baza prevederilor art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel :

“1. Întrebare: Pentru perioada verificată organele de inspecție au constatat că CMI Ciucu Daniel Constantin are materiale stomatologice achiziționate (mănuși chirurgicale) în număr semnificativ mai mare decât actele medicale evidențiate în chitanțele emise, vă rugăm să precizați scopul întrebuirii materialelor menționate și motivați diferențele, în comparație cu chitanțele emise, se impune estimarea veniturilor realizate, omise a fi înregistrate și declarate, prin urmare, vă rugăm să precizați pentru fiecare an tariful mediu al actelor medicale prestate.

Pentru exemplificare, vă prezentăm situația constatată de inspecția fiscală:

- pentru anul 2012 sunt achiziționate 100 perechi mănuși de unică folosință pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 39 chitanțe;

- pentru anul 2013 sunt achiziționate 250 perechi mănuși de unică folosință pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 34 chitanțe;

- pentru anul 2014 sunt achiziționate 700 perechi mănuși de unică folosință pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 43 chitanțe;

- pentru anul 2015 sunt achiziționate 400 perechi mănuși de unică folosință pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 134 chitanțe.

1. Răspuns: Privind folosirea mănușilor în cabinetul dentar pot să precizez că în activitatea mea, de regulă, întrebuițez 2-3 perechi de mănuși la fiecare pacient în funcție de actele medicale prestate.

2. Întrebare: Vă rugăm să precizați un tarif mediu practicat pentru un act medical prestat, pentru perioada verificată, exemplificând pentru fiecare an în parte.

2. Răspuns: 2012 – aproximativ 5 lei;
2013 – aproximativ 5 lei;
2014 – aproximativ 5 lei;
2015 – aproximativ 5 lei.

3. Întrebare: Mai aveți ceva de adăugat?

3. Răspuns: Precizez că pentru perioada verificată veniturile au fost mai mici deoarece eu mai realizez venituri și de la SC Danident SRL. De asemenea și programul de lucru este redus (3,5 ore pe zi).

În baza art. 7, alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: "Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal...(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.", aprecierea organelor de inspecție fiscală este aceea că **Z nu a evidențiat și declarat** toate veniturile realizate pe perioada verificată și nu a întocmit chitanțe pentru toate actele medicale prestate.

Constatările organelor de inspecție fiscală se fundamentează astfel:

1. Din analiza documentară din timpul inspecției fiscale rezultă că pentru perioada verificată contribuabilul are materiale stomatologice achiziționate (mănuși chirurgicale) în număr semnificativ mai mare decât actele medicale evidențiate în chitanțe astfel:

- pentru anul 2012 s-au achiziționat un număr de 100 perechi mănuși de unică folosință, pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 39 chitanțe;

- pentru anul 2013 sunt achiziționate 250 perechi mănuși de unică folosință pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 34 chitanțe;

- pentru anul 2014 sunt achiziționate 700 perechi mănuși de unică folosință pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 43 chitanțe;

- pentru anul 2015 sunt achiziționate 400 perechi mănuși de unică folosință pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 134 chitanțe.

2. De asemenea, rezultă faptul că contribuabilul are venituri foarte mici din analiza documentară și conform Procesului verbal de control inopinat nr. BCG-AIF, încheiat anterior inspecției

fiscale, a rezultat că în caietele de programări sunt semnificativ mai multe acte medicale programate decât cele evidențiate în chitanțele emise.

Organele de inspecție fiscală precizează că având în vedere constatările efectuate la **Z**, rezultă că nu au fost emise chitanțe pentru toate actele medicale efectuate și au procedat la majorarea venitului brut pe fiecare an în parte, în baza prevederilor art. 106 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru selectarea adecvată a metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală precizează că au avut în vedere următoarele elemente:

-metoda stabilită să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale;

-documentele și informațiile identificate sunt relevante pentru aplicarea metodei produsului/serviciului și a volumului, prevăzută la art. 2 lit. d) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere: *„În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode: ...d) metoda produsului/serviciului și volumului;” coroborat cu prevederile pct. 1.4 din ANEXA nr. 1 din același act normativ: „1.4. Metoda produsului/serviciului și a volumului.....”*

Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

După estimarea numărului produselor/serviciilor comercializate/prestate și/sau volumul activității desfășurate se aplică prețul de vânzare practicat pe unitate de produs/serviciu sau volum de activitate, determinându-se astfel venitul brut.

Determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidențele contabile cu veniturile determinate, ca urmare a aplicării prețurilor de vânzare asupra unităților și volumului activității.

Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile în vederea estimării bazei impozabile și a stabilirii obligației fiscale.

Metoda poate furniza informații cu privire la sumele încasate și neevidențiate, ca urmare a comercializării bunurilor și a prestării serviciilor.

Organele de inspecție fiscală au procedat astfel:

- pentru anul 2012 s-a înmulțit numărul de chitanțe ce ar fi trebuit emise în plus, estimate în număr mediu de 11 x 80 lei tariful mediu declarat, rezultând o bază impozabilă stabilită în plus la venituri în sumă de S lei;

- pentru anul 2013 s-a înmulțit numărul de chitanțe ce ar fi trebuit emise în plus, estimate în număr mediu de 91 x 80 lei tariful mediu declarat, rezultând o bază impozabilă stabilită în plus la venituri în sumă de S lei;

- pentru anul 2014 s-a înmulțit numărul de chitanțe ce ar fi trebuit emise în plus, estimate în număr mediu de 307 x S lei tariful mediu declarat, rezultând o bază impozabilă stabilită în plus la venituri în sumă de S lei;

- pentru anul 2015 s-a înmulțit numărul de chitanțe ce ar fi trebuit emise în plus, estimate în număr mediu de 66 x 100 lei tariful mediu declarat, rezultând o bază impozabilă stabilită în plus la venituri în sumă de S lei.

Total bază impozabilă estimată în plus = S lei.

În urma inspecției fiscale asupra documentelor financiar contabile puse la dispoziție de **domnul Z** organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe venit în sumă totală de S lei (S lei x 16%), stabilit astfel:

a) Pentru anul 2012, precizează faptul că în baza Declarației nr., depusă de contribuabil, s-a emis Decizia de impunere anuală nr., pe numele **domnului Z** cod numeric personal, comunicată în data de 09.09.2013, din decizie rezultă un venit net în sumă de S lei cu un impozit pe venit în sumă de S lei.

În anul 2012, contribuabilul verificat a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți venituri brute în sumă de S lei și cheltuieli deductibile de S lei, rezultând un venit net în sumă de S lei.

La venitul brut nu s-a constatat o diferență în sumă de S lei față de veniturile declarate în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă de S lei, cu precizarea că la cheltuieli, față de suma de S lei, declarate de contribuabil, organele de inspecție fiscală, nu au constatat diferențe.

Pentru venitul net în sumă de S lei stabilit prin determinarea prin estimare a veniturilor datorează un impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** (S x 16%), determinat potrivit art. 84 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) Pentru anul 2013, precizează faptul că în baza Declarației nr. 9701107 din 27.02.2014, depusă de contribuabil, s-a emis Decizia de impunere anuală nr., pe numele **domnului Z** cod numeric personal, comunicată în data de 24.07.2014, din decizie rezultă un venit net în sumă de S lei cu un impozit pe venit în sumă de S lei.

În anul 2013, contribuabilul verificat a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți venituri brute în sumă de S lei și cheltuieli deductibile de S lei, rezultând un venit net în sumă de S lei.

La venitul brut nu s-a constatat o diferență în sumă de S lei față de veniturile declarate în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă de S lei, cu precizarea că la cheltuieli, față de suma de S lei, declarate de contribuabil, organele de inspecție fiscală, nu au constatat diferențe.

Pentru venitul net în sumă de S lei stabilit prin determinarea prin estimare a veniturilor datorează un impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \times 16\%$), determinat potrivit art. 84 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) Pentru anul 2014, precizează faptul că în baza Declarației nr. 230416 din 06.03.2015, depusă de contribuabil, s-a emis Decizia de impunere anuală nr., pe numele **domnului Z** cod numeric personal, comunicată în data de 05.08.2015, din decizie rezultă un venit net în sumă de S lei cu un impozit pe venit în sumă de S lei.

În anul 2014, contribuabilul verificat a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți venituri brute în sumă de S lei și cheltuieli deductibile de S lei, rezultând un venit net în sumă de S lei.

La venitul brut nu s-a constatat o diferență în sumă de S lei față de veniturile declarate în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă de S lei, cu precizarea că la cheltuieli, față de suma de S lei, declarate de contribuabil, organele de inspecție fiscală, nu au constatat diferențe.

Pentru venitul net în sumă de S lei stabilit prin determinarea prin estimare a veniturilor datorează un impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \times 16\%$), determinat potrivit art. 84 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) Pentru anul 2015, precizează faptul că în baza Declarației nr., depusă de contribuabil, s-a emis Decizia de impunere anuală nr., pe numele **domnului Z** cod numeric personal, comunicată în data de 15.07.2016, din decizie rezultă un venit net în sumă de S lei cu un impozit pe venit în sumă de S lei.

În anul 2015, contribuabilul verificat a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți venituri brute în sumă de S lei și cheltuieli deductibile de S lei, rezultând un venit net în sumă de S lei.

La venitul brut nu s-a constatat o diferență în sumă de S lei față de veniturile declarate în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă de S lei, cu precizarea că la cheltuieli, față de suma de S lei, declarate de contribuabil, organele de inspecție fiscală, nu au constatat diferențe.

Pentru venitul net în sumă de S lei stabilit prin determinarea prin estimare a veniturilor datorează un impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \times 16\%$), determinat potrivit art. 84 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea diferenței de impozit pe venit și a accesoriilor aferente sunt următoarele:

- art. 12 lit. t) și art. 48 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul giscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 7 alin. (3) și art. 106 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 2 lit. d) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-AIF, având în vedere faptul că în perioada verificată, s-au constatat diferențe de venit net în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că contribuabilul datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** (S lei x 5,5%).

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea diferenței de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

- art. 257 alin (2), alin (5) și alin. (7) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 296¹⁸, art. 296²¹, art. 296²² și art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul giscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 7 alin. (3) și art. 106 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 2 lit. d) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Referitor la impozitul pe venit în sumă de S lei și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, cauza supusă soluționării o constituie legalitatea stabilirii de către organele de inspecție fiscală a acestor diferențe de obligații fiscale, în condițiile în care, pe de o parte, contribuabilul nu a înregistrat și nu a declarat la organul fiscal toate veniturile realizate, iar pe de

altă parte, nu aduce argumente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate la **Z**, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., prin care au stabilit în sarcina **domnului Z** diferențe de obligații fiscale în sumă totală de **S lei**, reprezentând impozit pe venit, în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, diferențele fiind stabilite la o bază impozabilă în sumă de S lei, stabilită suplimentar pentru anii 2012, 2013, 2014 și 2015.

Potrivit constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. BCG-AIF, în urma inspecției efectuate asupra documentelor financiar contabile puse la dispoziție **Z**, au constatat următoarele:

În anul 2012, contribuabilul verificat a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți venituri brute în sumă de S lei și cheltuieli deductibile de S lei, rezultând un venit net în sumă de S lei.

La venitul brut nu s-a constatat o diferență în sumă de S lei față de veniturile declarate în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă de S lei, cu precizarea că la cheltuieli, față de suma de S lei, declarate de contribuabil, organele de inspecție fiscală, nu au constatat diferențe.

Pentru venitul net în sumă de S lei stabilit prin determinarea prin estimare a veniturilor datorează un impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \times 16\%$), determinat potrivit art. 84 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2013, contribuabilul verificat a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți venituri brute în sumă de S lei și cheltuieli deductibile de S lei, rezultând un venit net în sumă de S lei.

La venitul brut nu s-a constatat o diferență în sumă de S lei față de veniturile declarate în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă de S lei, cu precizarea că la cheltuieli, față de suma de S lei, declarate de contribuabil, organele de inspecție fiscală, nu au constatat diferențe.

Pentru venitul net în sumă de S lei stabilit prin determinarea prin estimare a veniturilor datorează un impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \times 16\%$), determinat potrivit art. 84 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2014, contribuabilul verificat a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți venituri brute în sumă de S lei și cheltuieli deductibile de S lei, rezultând un venit net în sumă de S lei.

La venitul brut nu s-a constatat o diferență în sumă de S lei față de veniturile declarate în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă

de S lei, cu precizarea că la cheltuieli, față de suma de S lei, declarate de contribuabil, organele de inspecție fiscală, nu au constatat diferențe.

Pentru venitul net în sumă de S lei stabilit prin determinarea prin estimare a veniturilor datorează un impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \times 16\%$), determinat potrivit art. 84 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2015, contribuabilul verificat a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți venituri brute în sumă de S lei și cheltuieli deductibile de S lei, rezultând un venit net în sumă de S lei.

La venitul brut nu s-a constatat o diferență în sumă de S lei față de veniturile declarate în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă de S lei, cu precizarea că la cheltuieli, față de suma de S lei, declarate de contribuabil, organele de inspecție fiscală, nu au constatat diferențe.

Pentru venitul net în sumă de S lei stabilit prin determinarea prin estimare a veniturilor datorează un impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \times 16\%$), determinat potrivit art. 84 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Domnul Z consideră că estimarea unor venituri pretins realizate și neînregistrate, doar plecând de la achizițiile de mănuși este incorectă, deoarece așa cum a explicat și în timpul controlului, numărul de mănuși achiziționate, a fost determinat și de reducerile de preț pentru cantități mai mari achiziționate, nu de un necesar în creștere.

Motivează faptul că echipa de inspecție fiscală, ar fi putut să verifice stocul existent la data controlului, nu să presupună în mod eronat, că toate mănușile cumpărate, au fost utilizate.

Referitor la interpretarea personală de către inspectori a unor mențiuni din punctul său de vedere, crede că este inexplicabilă, mai ales că aceste aspecte au fost detaliate și în timpul inspecției fiscale.

În drept, prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, stipulează următoarele:

"Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă.

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50..

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; [...].

(4) *Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:*

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; [...]"

Norme metodologice:

36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, [...].

37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente; [...]"

De asemenea, potrivit prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

„Art. 7 (3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Față de prevederile legale invocate, se reține faptul că inspecția fiscală are obligația de a verifica documentele înscrise în evidența contabilă și soluția adoptată să fie întemeiată pe constatări complete asupra determinării stărilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal și din care să rezulte precizări distincte asupra veniturilor realizate într-un an calendaristic.

De asemenea, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele sale, respectiv trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice.

Astfel, referitor la veniturile stabilite suplimentar în sumă de S lei, cu un impozit pe venit aferent în sumă de S lei, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul a efectuat mai multe acte medicale, avînd în vedere numărul mare de mînuși de unică folosință, față de chitanțele emise în perioada 2012 - 2015 și totodată, au avut în vedere și numărul semnificativ mai mare de acte

medicale programate în caietul de programări, în comparație cu chitanțele emise.

Se mai reține faptul că organul fiscal trebuie să aibă în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru stabilirea corectă a bazei de impunere, în speță, au avut în vedere următoarele:

- pentru anul 2012 s-au achiziționat un număr de 100 perechi mănuși de unică folosință, pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 39 chitanțe;

- pentru anul 2013 sunt achiziționate 250 perechi mănuși de unică folosință pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 34 chitanțe;

- pentru anul 2014 sunt achiziționate 700 perechi mănuși de unică folosință pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 43 chitanțe;

- pentru anul 2015 sunt achiziționate 400 perechi mănuși de unică folosință pentru activitatea stomatologică, însă sunt emise 134 chitanțe.

De asemenea, rezultă faptul că contribuabilul are venituri foarte mici din analiza documentară și conform Procesului verbal de control inopinat nr., încheiat anterior inspecției fiscale, a rezultat că în caietele de programări sunt semnificativ mai multe acte medicale programate decât cele evidențiate în chitanțele emise.

Pentru diferența de venit net stabilită de organele de inspecție fiscală, contribuabilul, ca titular al **Z**, datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate, în conformitate cu prevederile art. 296²¹ alin. (1) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

[....];

d) persoanele care realizează venituri din profesii libere; [....]”.

Având în vedere prevederile legale menționate, precum și faptul că **domnul Z** nu a aduce argumente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea au stabilit corect și legal impozitul pentru venit în sumă de **S lei** și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, urmând a se respinge contestația, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE :

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **domnul Z** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. din 28.11.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 28.11.2016, de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, pentru suma totală de **S lei**, ce reprezintă:

- S lei - impozit pe venit;

- S lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Art. 2 Serviciul Soluționare Contestații 2, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, contestatorul poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bacău sau la Tribunalul Iași.